



TITLE:

# 國債利子及官吏俸給の免税

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 國債利子及官吏俸給の免税. 經濟論叢 1925, 21(1): 1-25

ISSUE DATE:

1925-07-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/128302>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號一第 卷一十二第

行發日一月七年四十正大

## 論叢

國債利子及官吏俸給の免稅……………法學博士 神戸正雄

自殺統計論……………法學博士 財部靜治

米價と關稅との關係に就て……………法學博士 河田嗣郎

## 說苑

商品堆積の理論……………經濟學士 谷口吉彦

インフレーションの意義并に標準に就て……………經濟學士 小川福太郎

マクスルの絶對地代と價值法則……………經濟學士 八木芳之助

## 雜錄

パンタレオニ氏業績の回顧……………經濟學士 松岡孝兒

ジエームス・新マルサス主義……………經濟學士 岡崎文規

統計拾穗抄……………法學博士 財部靜治

京都帝國大學經濟學會大會記事……………委員

## 法令

大正十四年國勢調查施行令・失業統計調查令・船檢査規定中ノ改正

# 經濟論叢

第二十一卷 第一號 (通卷第百貳拾壹號) 大正十四年七月發行

## 論叢

### 國債利子及官吏俸給の免稅

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 國債利子の免稅 (一)其免稅論と之に對する駁撃 (A)國家信用上の免稅論 (い)其説 (ろ)其駁撃 (C)國庫利益上の免稅論 (い)其説 (ろ)其駁撃 (D)金融政策上の免稅論 (い)其説 (ろ)其駁撃 (E)手續上の免稅論 (い)其説 (ろ)其駁撃 (二)其課稅論 (A)公平課稅上 (い)能力を免するの不當 (ろ)特に大なる能力を免するの不當は綜合課稅の場合に於ける特に大なる不都合 (B)國民經濟上 (C)財政上 (い)財政收入上 (ろ)經費上 (D)政治上 (い)負擔上 (ろ)民衆主義上)

第二段 官吏俸給の免稅 (一)其免稅論と之に對する駁撃 (A)國稅の免稅 (い)其説 (ろ)其駁撃 (B)地方稅の免稅 (い)其説 (ろ)其駁撃 (二)其課稅論

結論 (全文の要旨)

## 緒言

元來、所得稅は租稅體系の中樞を成し、應能課稅としては理想に最近きものたること、普ねく人の認むる所である。其は、此稅が人を中心として之に入り來る凡べての所得を綜合して其全體の大きさに相應した累進課稅を行ふことが出來、且つ之に附帶して或度まで其根源の性質、消費の狀態をも考慮して加減撙節を爲し得るが爲めである。今日の實際に於て、まだ此稅だけで以て應能課稅に於て遺漏なきを得るとはいひ難きものがあり、財政收入の十分を達するにも足らぬ所であり、隨ふて他の諸の特徵ある稅を並び行ふの外なき所であるけれども、此所得稅が應能課稅の根本要求に對し重要であり、財政收入としても最主要の地位を占むるを例と爲す所である。此點に於て英國は最顯著である。其に比しては我國所得稅の地位未だ遙かに輕きものたるを免れないが、其でも既に相當に高い地位を占め、又將來益々重きを成すべき運命にある。所得稅にして此の如きの重大稅たる以上は、之が改良を計るといふことは稅制上、重要な事項に屬するを失はぬ。そして之を改良するに就き問題とさるべきものは少くないが中にも、國債利子免稅の存するといふことの如きは(註二)慥かに其一として、著しきものである。此は正さに課稅の方に導くべきものであり、之を今日の儘にして置くといふことは、所得稅をして應能課稅上の第一稅たりと

いふ名に背かしむるものである。或は國債は國家を債務者とするのだから(註二)、之を免稅とするのは、つまり國家が利子として拂ふものを減することに外ならぬともいひ得るが、然るときは直ちに生ずる疑問は、何故に齊しく國家の負ふ所の官吏の俸給についても其所得稅を免じないかといふことである。何故に我國に於て國債利子と國家官吏の俸給とを區別して居るか其理由を發見するに苦しまなければならぬ。夫の米國の如く二のものを共に免するならば、まだしもであるが、我國の如く一方のみを免じ、而かも其免せらるゝ方が比較的能力の大きいといふべき資本家であつて、憐れむべき力の持主たる勤勞者でないといふのは一層不都合としなければならぬ。私は之につき我國現制に不滿を感ずるものであり、二者ともに所得稅に包容すべきを唱ふる。因つて此二者の課否に關する議論を列擧して批評を加へ、私の考の正當なることを明かにしやうと思ふ。

(註一) 我國にては明治三十八年、軍事國債の利子及貯蓄債券の利子に免稅し、四十二年、一般國債利子を免稅とした。此は米國にても同様であり、此にては國債利子のみでなく地方債利子も免稅されて居る。伊太利所得稅では、明かに課稅するとされざるだけでは、國債利子を免じて居る。佛國にては免稅國債とされたものでも、其は物稅的に課せらるゝ稅に限つて免ぜらるゝので、所得又は財産の全體に課せらるゝ稅には國債といへども從はなければならぬ。<sup>1)</sup>

(註二) 免稅する國債とは常に自國債に限る。ジエンセンも、國は通例、他の國の公債には課稅するといふて居る。<sup>2)</sup>

1) Jensen, Public finance. p. 351. Plehn, Public finance. 4 ed. p. 271. Eberberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 317. Bocquet, L'impôt général sur le

## 第一段 國債利子の免稅

(一) 其免稅論と之に對する駁撃——國債利子の免稅に就き、米國の特殊なる國法上の根據に因るものは(註三)暫らく別とし、廣く一般に之を免稅すべしとせらるゝの理由を求むるときは左の如きものを見出すことが出来る。

(註三) ジェンセンは之につきて、米國では憲法の解釋上、中央政府用の物に課稅することを各邦に禁制し、各邦政府用の物に課稅することを中央政府に禁制するから、中央政府の凡ての公債は國家に依りて、財産としても之より生ずる所得としても課稅すべからざるものである。同一理由によりて、各邦發行の公債は中央政府よりして財産としても利子としても課稅すべからざるものであるといふて居る。

(A) 國家信用上の免稅論、(い) 其說 即ち國債利子を課稅するのは、つまり一部の國家破産を意味し、國家信用を傷けること大なりといふの論である。詳しくいふと、國家にして一度、國債を起して之に一定の利子を拂ふと約した以上は、彼にして其信用を維持しやうとするならば、之を嚴守し、敢て其利子切下をしてはならない。然るに彼が國債を起した後、之に課稅したとするならば、是れは恰かも其れだけ利子を切下げたと同一結果となり、爲めに初めの契約を破り、己の信用を傷けることになる。租稅の假面を被りて一部國家破産を爲すに外ならぬ。文明國の爲すべきことでなく、自らの信用を維持する爲めに爲してはならぬことである(註四)といふのである。

(註四) ポーリニユーは、諸多の學者及演說家が國債税を以て一部の國家破産と同一視しやうとしたといふた。<sup>4)</sup>

(ろ) 其駁撃——如何にも國家破産は文明國の爲すべきことでなく、又其國家の信用を維持する所以でない。併し國債利子に所得税を課することが國家の當初、債權者に對して爲した所の約束を破るものではなく、國家破産ともいふを得ぬ、如何にも其税が國債利子のみに課せらるゝならば、其は租税の名にかくれて國家破産を行ふたものかも知れない(註五)。けれども其税が國債利子以外の凡べての利子、加之、其他のものをも含む有らゆる所得に課せられ、其も國債利子を他の同等のものよりも特に重く課するのでなく、同程度に課するならば、少しも初めの契約に反したものではなく、國家破産ではない。國家が債務者として國債契約に基いて拂ふ所の利子と、國家が課税權者として利子に課する所の税とは、全く別の權源に出るものであり(註六)、二のものは相並んで行はるべきものである。

(註五) ポーリニユーも、國家が國債のみに特別な税を課してはならぬと爲し、バリニユーも、佛國の立法議會が一七九三年に、多くの動向資本の中につき、特に國債を選んで天引課税したのは、特に國債權者を宥恕するよりも不都合で、其選定を誤つたものだとして居る。<sup>5)</sup>

(註六) エーペルヒは、國家が明白に利子の免税を約した場合を別とし、之が課税によりて權利侵害を意味しない。何となれば利子の拂はるゝ權利名義と租税が徴收せらるゝ權利名義とは全く異つたものであるからといふて居る。<sup>6)</sup>

## (B) 財産權保護上の免稅論、

論 義 國債利子及官吏俸給の免稅

第二十一卷 (第一號 五)

五

4) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. II. p. 513.  
5) Beaulieu, l. c. p. 514. Parieu, Traité des impôts, 2 éd. I. p. 381.  
6) Eheberg, a. a. O. S. 275.

(い) 其說——國家が一旦法律を以て國債無稅と定めた以上は、後になつて之を改定するのは、國債權者の既得權を奪ひ、其財産を沒收するに齊しい。詳しくいふと、國家は所得稅法にて他の所得と同等の課稅を國債利子に加ふることは出来るとしても、一たび國家が之に對して無稅といふことを定めたる場合には、後に至つて之に課稅すといふときは、前に夫の法律の下に債權者が無稅を前提として低利にも甘んじて應募し、又は無稅を前提として高價を拂つて買取つたのに、此課稅が起つたが爲め、前の豫想を裏切られ、其もつ所の國債價格の下落によりて其財産を奪はるゝことになる。つまり、國家が人の有つ或財産を沒收するに齊しきことになる(註七)。國家は此の如き財産沒收を行ふてはならぬ。彼は此の如きの權利を侵害するの權利を有たないといふのである(註八)。

(註七) メロンは、免稅證券に課稅することゝなれば、其が投資者から拂はれたる財産價值を無賠償にて沒收することゝなるといひ、フィスチングも、國債利子の天引課稅は一の租稅ではなくて、利子の強制引下である、此利札稅が其公債相場に反はるゝだけでは、此稅の採用時に於ける株主のみに課稅し、此者に對し相當なる資本部の沒收として働くと爲し、エーペルヒも、國債利子課稅は債務者たる國家が租稅によつて債權者から、負債契約上、國家が債權者に約束した所の利子の一部を再び引去り又は留保するから不法とせらるゝといふて居る。<sup>7)</sup>

(註八) ポーリユーは、國債の債務者たる國家は國債に課稅するの權利を有たずといふの説があるといふて居る。<sup>8)</sup>

(ろ) 其駁撃——元來、法律は變更し改正し得るものである。特に稅法は改正し得るものであ

7) Mellon, Taxation: The people's business. p. 149. Fuisting, Grundzüge der Steuerslehre. S. 349. Eheberg, a. a. O. S. 275.  
8) Beaulien, l. c. p. 514.



り、又事情の變化に應じて改正すべきものである。不變の稅法は却つて不當でもあり得る。現在よりも一層公平なものと爲めには、進んで改正しなければならぬ。之を行ふが爲めに國民中の一部のものに不利を與へても、他のものに不當なる不利から逃れしむることが出來、そして新なる不利が正當に受くべきの不利であるならば、むしろ此改正を躊躇してはならぬ。國債無稅が假令一旦、法律で定められたとしても、其が不當なのだから、此不當を改めて課稅することゝするのは差支ない。其爲め損害を受けた者が出來たとしても其は仕方がない。或は國債につき無稅を條件として起されたといひ、之を豫期して應募し又は買取つたといふかも知らぬが、其は其當時の法律の續く限り無稅としたまでであつて、此法律を變更せぬといふ約束はない。此を永劫、變へぬとしたのでない。債權者が其變更されることなきものと豫期したとすれば、其は豫期した者の誤解である。國家は此誤解者を保護するに及ばぬ。現に又之を同事が既に他にも行はれて居る。例之、我國の大正九年の所得稅法改正によりて、法人課稅が前よりも一層重くなつて來た。其爲めばかりではなかつたが、其爲めにも株の價が下つた。此改正は大體に於て、従前よりもより公平になつたものとして認められて居るが、其爲め株主は不利になつた。見様によりては彼等の財産が沒收せられたのかも知れぬが、此も公平の爲めの改正の結果とすれば己むを得ぬことである。此株主について稅の輕い當時に應募し又は買取つたものを不利としても彼等にて苦情がい

へないとするれば、國債についても亦同様でなければならない。

### (C) 國庫利益上の免稅論

(い) 其説——國庫の利害打算上、國債利子課税を無益とし、むしろ免稅よりも不利とするのである。即ち國家が國債を無稅とすばれ、其れだけ稅收入は少きの不利を見るが、其れだけ公債市價が割高となつて(註九)、國家信用を高め(註一〇)、無形上、國家の威信を大にするのみでなく、新に起債するとすれば、其れだけ一層低利にて起し得る(註一一)。然るに反對に國債有稅となれば、國家信用は平生低く現はれ、新債には一層多くの利子を拂はなくてはならぬことになる。一方に取るだけ他方に與へて差引き得る所なきのみならず、手數を掛けるだけが有形上の損となり、其上にも國家信用を低からしむる無形の損もある。尙今一つには、無稅なれば國債價格の自ら高くなる所から借換を行ふ機會も生じ易いが、有稅だと國債價位低く、此借換機會を有つことが少くなるといふこともある(註一二)。

(註九) リオンゼーは、國債税を不公平且つ有害と爲し、其稅が課税を擔ふ資本の損減に依つて消却せられ、其稅が公債資本の減少に齊しきものとした。<sup>9)</sup>

(註一〇) フイスチングは、國家は此課税の假面に隠れた沒收に依つて 唯だ其自身の信用を損すといひ、ボーリニューは、國債に税を課しなければ、其れだけ國家信用を高めることになるといふ説ありといふて居る。<sup>10)</sup>

(註一一) ニッチは、國債につき税を免じて一層低い利子を拂ふのは一層簡單だが、名義上高い利子を拂つて税を取るの是不

9) Nitti, Principes de science des finances. p. 464.

10) Fuisting, a. a. O. S. 349. Beulieu, l. c. p. 514.

合理のやうに見ゆるといひ、ジエンセンは、國債利子免稅の理由は、憲法上の理由を別としては、公債販路改良の希望にありと爲す。<sup>11)</sup>

(註一二) ニッチは、國債が額面價を越ゆるときは、借換を行ひ得るのに、税は此借換を遅らし又は妨ぐることをなすといふて居る。<sup>12)</sup>

(ろ) 其駁撃——成程、此點は論者のいふ所に或度まで理窟はある。特に税のあるだけ割合に其國家信用が低く現はるといふことはある。併し一國が自國の信用を高めんとするに於て、國債の無税に依る形式上外見上の信用の高いことに重きを置くのはむしろ不堅實な財政策である。之を別として財政其ものを改善して信用を高めることに力を用ゐるのが選むべきである。虛名よりは實力が大切である。元來公債の市價は其實收益と其確實の度合とに繋るもので、税の爲めに之が實收益は減じて、其代りに之が確實度が一層増大することゝなれば、市價には變りはなき譯であり、時としては又一層高くもなり得る。今、國債に課税するときに、其の爲めに一層財政の基礎が強固になり、且つ其爲め國民の投資方向を國債よりも他の産業證券に向はしめ、國民經濟の發達を刺激し、國力を充實し、財源を豊富にすることによりて國家信用を増大することゝもなり得る。尙其上にも財政當局者が一層財政改革に力を用ゐたならば、税により失ふものを補ふことは必ずしも不可能でない(註一三)。國債税として取るものゝ高さ、課税の爲めにより多く拂ふこ

11) Nitti, l. c. p. 463-4. Jensen, l. c. p. 351.

12) Nitti, l. c. p. 465.

と、なるべき利子の高さは必ずしも同でなく、前者が後者よりも大いことゝなり得る。だからして課税の爲めに間家信用を必ずしも損しないが、假りに損したとしても其は大したものではない。或は全く失ふ所がないこともあり得る。新に起債するとすれば税のかゝるだけ多くの利子を拂はなくてはならぬことにはなるが、其は差引して別段の損失ではないといへるし(註一四)、此に手数の多くかゝるだけの不利ありともいへるが、其は大した損失ではなく、却つて其課税によりて國家に收むるものは既存及將來の凡べての國債についてあり、課税の爲めに一層多くの利子を拂ふべき必要に迫らるゝ國債は將來のみに止まり、此は通例前者に比しては小さいのであり、此點よりいふも課税した方が一層多くの利となる(註一五)。借換の機會が課税の爲めに少くなることはあり得るが、借換を行ひ得るやうな國債市價の改善を作る爲めには、一般に財政の根本策 並に經濟政策の確立が有功であり、此方が出來れば課税を行ふて居ても借換の時機は生じ得るし(註一六)、其が出來なければ無税の下にも借換時機は來ぬ。借換を期するならば其方に努めたら良い。其爲め、取るべき税を取らないで居るには及ばぬ。

(註一三) ニツテは、國債課税が國債市價に不利に影響しないのみならず借換をも妨げなかつた。國債の信用を生ずるものは單に其收益のみでなくして、特に其確實である。國債に課税しても正直な政策を採る所の政府は、目前に利子を高めて新しき輕率なる起債を爲す政府よりも一層良く其國債々權者を安心せしむる。——特に一定の條件の下に税が國家の財政狀態を

良くすることによりて國債を一層確實なるものとするときには、此が保険料を減することとなる。然るときは租税の影響は經過的のものとなり、税の課せられてから暫らくの後に、國債相場が上ることにもなり得るといふて居る。<sup>13)</sup>

(註一四) ボーリユーは、所得税を課せられた凡ての有價證券が殆んど年税額を還元しただけ低價することとなるのは確かである。併し低價が恰かも此度合に止まるならば、國家は將來の其起債について別に損害を受くことはないといふて居る。<sup>14)</sup>

(註一五) ボーリユーは、近世の大國では、將來に可能的なる國債の發行が過去發行額に齊しくなり、既存債額に達するは殆んど稀である。即ち國家は既存の國債上に設けた税によりて確かに利益し、而かも彼が後に生じ得るものにつき損害を受くことは疑はしい。此の如きものゝ低價は恰かも税の還元額に齊しいであらうといふて居る。<sup>15)</sup>

(註一六) 前出註一三參照。

## (D) 金融政策上の免稅論

(イ) 其說——國債市價は一般證券の市價の基準となるもので、其が高いと、やがて一般證券をも高からしめる。國債に税を課することによりて一般證券の價格を下げ、信用の物的基礎たるものを少くすることは金融方策上、不得策といはなければならぬといふにある(註一七)。

(註一七) ニツチは、國債は常に各國家の地位を示すのみでなく、他の動産の價値の引舟の如きものである。國債が上るときには凡ての他の動産も一緒に上る。隨ふて其の引くべき舟を輕くする爲めに、引舟に荷物を負はしてはならぬといふことがいはれて居ると爲す。<sup>16)</sup>

(ろ) 其駁撃——成程、國債市價が他の證券市價の標準となり、之に課せらるゝ爲めに、一般證

13) Nitti l. c. p. 464. 466.  
14) Beaulieu, l. c. p. 515.  
15) Beaulieu, l. c. p. 515.  
16) Nitti. l. c. p. 466.

券價格をも不利とすることはあり得るが、其は大したものではなく、又恐らくは經過的であつて、總がて消失するものである(註一八)。むしろ國債に税を課せないときに、其の課せらるゝ證券として國債との比較上不利を著しからしめて其市價を低下せしむといふことがある。國債有税の不利よりも其無税の爲めの此不利の方が或は一層大いでもあらう。

(註一八) ニッチは、夫の考は或度まで正しいが、併し吾人は國債を課税しても必ずしも繼續的に相場を低下するものでないといふことを見たといふて居る。<sup>17)</sup>

### (E) 手續上の免稅論

(い) 其說——國債利子課税は、國家が其一方の手にて與へて他方の手にて取るに外ならぬから無用の事だといふのである。其は前の國庫利益上の論の中に籠つて居る。

(ろ) 其駁撃——併し其は無用でない。本來取るべき税は各の國債券に就き同等ではなく、債權者の全所得の大きさによりて異なるべきものである。然りとすれば國家の之につき與ふるものと取るものは必ずしも同一でない。假りに又、天引課税をして、與ふるものと取るものが同一であるとしても、國債にも税を負はすこと自身が、租税の公正なる負擔分配の上からしては有意義であつて、之が課税を以て無用なりとはいへない。

(二) 其課税論——上記の如く國債利子免稅論は成立たぬが、更らに此に課税すべき所以の積極的根

據は少くない。左の如し。

(A) 公平課税上——(い)能力のある所に免税するといふことはいけない。或ものに租税特権を與へ、特に能力のある所に特権を與ふるといふことは避くべきことである(註一九)。(ろ)特に國債利子は能力の大きさからいふて、一の財産所得として各種所得中、割合に能力の大きいものである。其所得者は營業者よりも勤勞者よりも一層重く課せらるべきものである。然かも今日我國に於て營業者には所得税と營業税と二重に課税せられ、勤勞者にも所得税を課せられて居るのに、却つて其よりも一層能力の大きい筈の國債所得者が無税といふのでは甚しい不公平である。元來國債利子收得者は此等の營業者勤勞者よりも一層重く、他の財産所得者なみの負擔をしなければならぬ。そして他の財産所得者に免税でもされて居るならば、まだしもであるが、此に課税して居る以上、之と同等に課税しなければならぬ(註二〇)。若も之に免税するに於ては、他の課税されて居る者は免税者の分までも負はされることゝなつて、一層の不公平といふことにもなる(註二一)。(は)特に此國債利子所得を他の所得と綜合課税することを假定するときには、此國債の無税といふことが、大所得者をして累進課税を逃れしむるの手段に供せられ、一層の不公平ともなる(註二二)。だからして公平課税又は應能課税上、國債課税が根本的に重要なことである(註二三)。

(註一九) ペラフェルデスは、凡ての租税特権は根本に於て好ましからざるものである。例之、國債擁有者の利子所得免税の

如しといふて居る。<sup>18)</sup>

(註二〇) ボーリユーは、國債も國內に存する一般の税には從はなければならぬ。即ち國債は國內の有價證券の凡べてのもの、税には從はなければならぬ。其事を租税に關する合理的公正原則が要求すると爲し、ニツチは、若し資本利子に税が存するならば、國債と其他のものとを區別する理山はない。此等を見べて同様に取扱ひ、凡べてを免するか凡べてを課税することとが、論理的であると爲す。<sup>19)</sup>

(註二一) メロンは、免稅はつまり補助金となる。其費用が永い時の間に、免稅公債の逃場を作らざる又は作り能はざる納税者に歸しなければならぬと爲す。<sup>20)</sup>

(註二二) メロンは、此が富者を通脱せしめて、其爲め、人民を其能力に應じて課税しないことになることを注意す。<sup>21)</sup>

(註二三) ボーリユーは、國債課税が公正及平等への歸着と爲す。<sup>22)</sup>

(B) 國民經濟上——からいへば國債投資者を宥恕するよりは、むしろ株其他の事業證券投資者を宥恕した方が得策であり、國債を無税とすることによりて關係的に事業投資を不利とするのは不得策である(註二四)。國債無税を止めて之にも課税するのが、事業者の不利を除き、之が仕事を發展せしむる所以である。

(註二四) メロンは、國債免稅によりて怠慢なる人(國債所有者)を救済して生産者を罰することになる。全國家が分前を分つべく且つ政府收入の源となる所の富を生産する自主心を破壊することになる。——免稅證券の繼續的發行は生産的企業より資本を移出することに傾かしむといふて居る。<sup>23)</sup>

(C) 財政上——(i) 財政收入上には、國債課税とする爲めに、新起債の時の利子拂を大にする不利

18) Bela Földes, Fw. S. 273.  
19) Beaulieu, l. c. p. 515. Nitti, l. c. p. 464.  
20) Mellon, l. c. p. 158.  
21) Mellon, l. c. p. 19.  
22) Beaulieu, l. p. 513.  
23) Mellon, l. c. p. 19. 142.



はあるけれども、新舊債利子に對する課税より生ずる收入上の利益の方が一層大であり(註二五)、國債所有者を事業投資者に向けることによりて、税源の涵養を計ることも出来、更らに特に綜合課税の場合の大所得者遁脱の手段を奪ふことによりても、國庫收入上に有利である(註二六)。(ろ)經費の上からいへば、國債免税により國債の發行を容易ならしめ其爲めには、必要有益なる事業を遂行せしむるといふ利もあるが、併し又過大に政府事業を行はしめ其爲めの公債によりて後世に累を残すといふこともある(註二七)。

(註二五) 前出(一)(C)の(ろ)参照。

(註二六) ジェンセンは、烈しき累進所得税によりて或頗る重大なる結果を生ずる。此免税が特に頗る大な所得者をして免税證券を買はしむる誘惑となる。此の如くにして其財産の一部を變じて、其所得の一層高き部分に歸する重き税を逃るゝことになる。國庫は免税公債の發行の時に、有税公債の賣却により得たるべきよりも多くの貨幣を得ることになるが、大所得を有つ納税者に依る免税公債の投資よりの税收入の損失が恐らくは、一層大いものだと爲し、メロンは、免税公債の斷へず増加する塊が財政收入を脅かすといふて居る。<sup>24)</sup>

(註二七) メロンは、免税證券の繼續的發行は公債の増發を進め、免税特典が其公債に與ふる容易によりて、多くの場合、不要又は浪費的なる公經費に導くといふて居る。<sup>25)</sup>

(D) 政治上——(い)前にいふ所のものゝ結果としては國債免税が國債の増加を促がし之が元利拂を増加して國民の負擔を重からしめ、其爲め政治上の厄介をも引起さなくてはならぬ(註二八)。(ろ)更

24) Jensen, l. c. p. 351. Mellon, l. c. p. 156.

25) Mellon, l. c. p. 142. 159.

らに課税物件又は義務者中に對等のものであり乍ら一部は課税せられ、他部は免税せられるといふのでは、民衆主義に反すといふこともある(註二九)。此等の點からいふても國債課税がむしろ選ぶべきだ。

(註二八) メロンは、永き時の間に免税證券が一層重き税を齎らす。公債を容易にして、其が納税者の上に斷えず増加する負擔となると注意す。<sup>26)</sup>

(註二九) メロンは、免税は民衆主義の下に憲法上の原則に反する。此が租税目的の爲めに達することの出來ざる階級を作ることとなり、且つ必然に残りの課税さるゝ財産及所得に租税負擔を増加するからといふて居る。<sup>27)</sup>

## 第二段 官吏俸給の免税

我國では官吏俸給には課税して居るが、其でも軍人の從軍中の俸給手當に免税する特例があり、其他にも若干特別支給物に免税をして居る(註三〇)。其等には特段なる宥恕理由もあるから(註三一)、其を別とし、普通の官吏の俸給には免税して居らぬけれども、獨米に免税の例がある(註三二)については、此が當否について一應の吟味をして見やうと思ふ。

(註三〇) 我國所得税法十八條にて(1)軍人從軍中の俸給及手當、(2)扶助料及傷痍疾病者の恩給又は退隱料、(3)旅費、(4)乗馬を有する義務ある軍人が政府より受くる馬糧、繫畜料、馬西保續料を免する。獨逸でも、一八七四年の獨逸帝國軍事法に依れば、戦時には凡べての從軍者の凡べての軍事勤務所得には國税を免じ、平時には唯だ兵卒及下士の軍事所得のみを免じ、更

26) Mellon, l. c. p. 159.

27) Mellon, l. c. p. 170.

に國家官吏の遺族扶助料に免稅が與へられ、此は文理上、軍人の遺族扶助料にも與へらる。獨逸の新所得稅にても、軍事恩給及扶助法に基きて得らるゝ傷害加俸、戰時加俸、老年加俸、熱帶加俸、恩給及年金加給、軍人遺族扶助料（一定額を超へざるだけにて）、陸海軍人の貨物支給、戰功勳章に附帶したる年金を所得外に置き、更らに官吏軍人の職務上の費用賠償、明文によりて之に指定されたる俸給の部分又は加俸、又は公金庫より與へらるゝ費用賠償、日當、旅費も所得外とする。<sup>228)</sup>

(註三二) (1) 從軍中の軍人の俸給手當については、生命を賭して從軍し勤務しつゝある事情から宥恕理由を見出し得る。尤もロツツは、動員令後の軍事所得の免稅は此の如き場合の軍人の特別給付にて辯護せらるゝけれども、退いて考ふると、此場合は戰時手當が特に高めらるゝことにて特別報償が存し、其以外に必ずしも免稅を要せずといふことがある。併し又、課稅の小費及便宜の觀察點が之を辯護して居る。動員された軍隊に稅務官を附けることが不經濟且つ厄介だからといふて居る。<sup>229)</sup>  
(2) 其他の免稅所得も、特に憐れむべき事情の爲めに支給されるものなるか、官吏をして勤務の爲めに要せしめたる實費支給に止まるものなるかに由りて説明せらるゝ。之につきロツツは、平時の軍事所得の免稅は其場合の俸給恩給の乏しきことにて自ら理由つけらると爲し、ワルカーは、普國に於ける兵士の免稅は其不十分なる手當の爲めに留保すべきものだといふて居る。<sup>230)</sup>

(註三三) (1) 國稅の免ぜらるゝは米國で、判例によれば國家及地方吏員の俸給は課稅から除外せらるゝ。<sup>231)</sup> (2) 地方稅の普て免ぜられたのは獨逸である。尤も今日は地方所得稅の廢止と共に此特權も廢止に歸した譯である。<sup>232)</sup> 其廢止までの間は、普魯西及其他の若干の獨各邦にて士官の俸給に地方稅を免じ、文官の俸給に課稅制限を定めた。軍人には普魯西以外にても、一八六八年の北獨聯邦長令によりて北獨聯邦區域に及ぼされ、一八八六年の帝國法にて更に又制限せられた。帝國軍事は軍人地方稅課稅につき何もものをも定めなかつたが、地方稅が國稅の標準によりて取らるゝだけでは、平時に下士及兵卒の軍事所得國稅免稅となるから、到る處、帝國内にて其手當の地方稅免稅があつた。士官につき明白な規定のあつたのは、舊時の北獨聯邦區域及南獨軍事同盟(バイエルン、ザルテンベルヒ、エルザスロートリンゲンを除く)にて士官の勤務所得を地方稅免除とし、軍事食堂に間接地方稅の或免除をした。バイエルン、ザルテンベルヒでは平時に士官に對し國及地方稅を課し

228) Lotz, Fw. S. 267. Strutz, Handausgabe des Einkommenssteuergesetzes. 3 Aufl. S. 91—2. 232. Derselbe, Grundlehren des Steuerrechts, S. 72. Marcuse, Das neue Reichssteuerrecht. 4 Aufl. S. 176. Fischer, Das Steuerwesen des Deutschen Reiches. S. 70. Eheberg, a. a. O. S. 308—9.  
229) Lotz, a. a. O. S. 267—8. Walcker, Fw. S. 28.  
230) Plehn, l. c. p. 272.  
231) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 27.

た。普にては士官及軍醫は其の勤務外の所得だけに地方稅義務ありと爲し、其軍務所得には之を免じた。退役士官の恩給も七百五十馬克以下には地方稅免除とし其以上には輕減して地方稅を課した。同様の事が其他の北獨(メクレンブルヒを除く)に行はれた。文官につきては、普にては諸の文官、特に直接間接の國家役人、官内吏、小學校教員、下級の寺院勤務者に、其勤務所得につき一定限以上地方稅を課せぬこととした。僧侶には其勤務所得につき全く地方稅を免じ、其他の前記の役人であつて一九〇九年三月三十一日以後任ぜられたものは、一九〇九年以後は地方稅は國の所得稅率の百分の百二十五以上を其勤務所得に對し課せられない。附加稅が一層高き額に上るときは、附加稅の過剩額は右勤務外の所得部にのみ課せらるゝ。一九〇九年までは、すべて前記役人の勤務所得に半分だけの地方稅を課したが、一九〇九年四月一日以前に任命せられたものには今後も此と同にした。バイエルンには役人の地方稅特權がなかつた。<sup>32)</sup>

# (一) 其免稅論と之に對する駁撃

## (A) 國稅の免稅——につき米國の特殊憲法上の根據は暫らく別とし(註三三)。

(註三三) プレーンは、合衆國では今日まで(一九二〇年まで)國家及國家から其權力を導く所の地方政府より拂はれた俸給に課稅することは中央政府にとりて非憲法的とせられたといふて居る。<sup>33)</sup>

(一) 其說——此に色々の理由が附せらるゝ。(1) 或は官吏俸給令にて定めた所の俸給に課稅するのは、俸給令の保證を裏切り之を不當に減縮するものである。政府としては此の如き不當を行ふてはならぬとせられ(註三四)、(2) 或は政府が一方の手にて與へたものを他方の手にて取るのは無用だとせられ(註三五)、(3) 或は官吏は大體、民吏よりも薄き俸給が與へられて居るからして之を免稅するのが相當だといはれ(註三六)、(4) 或は官吏免稅制あるの故に、官吏俸給を低廉ならしむるを得

32) Lotz, a. a. O. S. 268. Conrad, a. a. O. S. 27.

33) Plehn, l. c. p. 243.

とせられ(註三七)、5) 或は官吏は其所得が全く公然であつて隠匿し難いから宥恕すべきものだといはれ(註三八)、6) 或は少くとも一部の者については名譽又は尊敬の表章として之に免税せらるゝ(註三九)。

(註三四) エーベルヒは、役人の俸給及恩給の課税には、此が任用令にて保證された支拂の不當なる減少を齎らすといふ非難ありといふて居る<sup>034)</sup>

(註三五) グルンツエルは、國家使用人に見ての事情の下に必要な生活維持が保證されなくてはならぬから、國家が一方の手にて與へて他方の手にて再び或ものを取るの唯無用の仕事とせらるゝと爲し、コンラードも、往々にして國家官吏の免税が要求せらるゝ理由は先づ俸給を拂つて次ぎに其一部を取返すは唯二重の煩累といふことにありとし、エーベルヒも、役人に豫め租税だけ減少したる俸給を與へ且つ之によりて金庫及會計制度を簡單ならしむるを得とし、ペラフェルデスは、國家官吏の免税は本來、單に便宜上の制度だといふて居る<sup>035)</sup>

(註三六) ロツツは、役人には、彼が租税を拂はなくてはならぬものが多くなるほど、其乏しき勤務所得から必要なる需要の爲めに處分すべきものが愈々少く殘さるゝことが免税の理由とせられるといふて居る<sup>036)</sup>

(註三七) ジェンセンは、官吏免税の理由は之を課税すれば恐らく一層多くの俸給を拂ふ必要を生ずることに存すとす<sup>037)</sup>

(註三八) ロツツは、役人所得が精密に公知さるゝに、其他の納税者の所得が唯だ不精密に捕捉され得るといふことが、地方税に於ける國家官吏免税の理由となつたといふて居る<sup>038)</sup>

(註三九) ジェンセンは、兵士及水兵は往々にして彼等が危險なる勤務に服するの故に、敬意上免税せられたといふて居る<sup>039)</sup>が此事は他の官吏にも移して説明とすることが出来る。

ろ其駁撃——1) 官吏俸給の課税は別に國家の俸給保證と矛盾するものではない。課税と俸給

34) Eheberg, a. a. O. S. 284.

35) Grunzel, Fw. S. 30 —1. Conrad, a. a. O. S. 27. Eheberg, a. a. O. S. 284. Bela Földes, a. a. O. S. 273.

36) Lotz, a. a. O. S. 268.

37) Jensen, l. c. p. 172.

38) Lotz, a. a. O. S. 269.

39) Jensen, l. c. p. 175.

の支給とは全く異なつた權利名義に屬する。官吏の俸給のみに課税せずして一般的に課税する以上は、其は別に官吏の權利を侵害するといふものではない(註四〇)。(2) 一方に與へて他方を取るのは無用ともいふが、其が此場合には無用ではない。第一課税は事情の必要に應じて俸給とは別に増減するのに、一定の俸給に一定の税を免することは至當だとしても、一般に税が其よりも上ばるときに其免税を至當とする一定度のもの以上の分までも免じては過當である(註四二)。課税の必要な場合が生ずる。又官吏が其所得を俸給のみより取れば、之から税を取るのが無用にもなるが、彼が俸給以外よりも所得を舉げ得る。其を綜合して其大さに相當した累進課税を至當とするときに、若も俸給を無税とすると、全體の所得の大きさに相當した此課税が出来ぬことになる。即ち此公平課税の爲めにも官吏俸給課税を必要とすることになる。(3) 或は官吏俸給が薄いから免ずるといふのも當らぬ。其の民吏よりも多少薄くなつて居るのは、官吏に伴ふ無形の名譽によつて埋合せがついて居る筈であり、其が出来ぬといふならば之を増俸して然るべきである。又其俸給が絶對に小いので到底税を出し得ぬといふならば、其は他の一般小所得者とも共通に享受することの出来る免税點並に累進率によりて相當の宥恕が受けられる(註四三)。其以上の恩典に與からうといふのは、過當である(註四三)。(4) 官吏免税制あるの故に俸給が安くなつて居るといふのは、或は、其行はれて居る國にてあり得ることではあるが、其は必ずしも據るべきでなく、むしろ改め

たら良い。(5) 又官吏所得が他所得と比して隠匿難だといふに至りては、今日は課税技術の改善によりて餘程、緩和されて居るし、假令其が多少残るとしても、免税の理由ではなく、精々、輕減の理由となり得るのみである(註四四)。(6) 此免税が一部の者の名譽の記しとせらるるといふことは舊時には當つたけれども、今日の時世では斯くして特權階級となることが官吏の名譽でなく不名譽であり、官吏も四民平等として相當の負擔を爲すのが社會の眞の尊敬を受くる所以である(註四五)。特權の爲めに社會の他部のものから反感をいだかるゝことは彼等の爲めに不利なるのみならず、社會全體としても望ましくない(註四六)。

(註四〇) エーベルヒは、此が課税は、國家の保證したる支拂の不當なる減少でない。何となれば課税と俸給支拂とが全く異つた權利名義から生ずるからといふて居る。<sup>40)</sup>

(註四一) ロツツは、官吏特權辯護の理由は、課税が變動する高さにて課せらるゝことを誤解すと爲し、ワルカーも、租税が同一に止まる俸給に際しても變化しつゝあることを注意して居る。<sup>41)</sup>

(註四二) ロツツは、官吏が税を拂つて後に少しか残らぬといふ運命は、官吏が乏しき所得を有する凡べての他の納税者と共通に持つて居るといふて居る。<sup>42)</sup>

(註四三) ワルカーは、役人及軍人が不十分に俸給を與へらるゝから、之に對して租税特權の與へらるゝといふのは誤であるといふて居る。<sup>43)</sup>

(註四四) ロツツは、此理由は一般課税技術の改良と共に其重要を殆んど失うたといふて居る。<sup>44)</sup>

(註四五) コンラードは、役人の利益が他人民の利益と並行すること且つ彼等が高められたる租税壓迫の下に同一方法にて苦しむことが非常に重要である。彼等の政治上の地位が之を要求すと爲し、ロツツも、軍人及文官の租税特權については、今

40) Eheberg, a. a. O. S. 284.

41) Lotz, a. a. O. S. 269. Walcker, a. a. O. S. 28.

42) Lotz, a. a. O. S. 258.

43) Walcker, a. a. O. S. 28.

44) Lotz, a. a. O. S. 269.

目では、此が他の社會階級よりの等族的排除を奨むる危險を有つ。むしろ彼等が租稅負擔の變動する高きにて、其人民として屬する大小團體の安危に干與するときに、官吏としても利益があるといひ、グルンツェルも、特權の外見が往々にして存する等族的精神を進めるが故に、有害だとし、ジェンセンも、國家の謝意を表するは別に一層良き方法があるし、免稅は殆んど此階級の自尊心並に責任自覺を生ずるに足らないといふて居る。<sup>45)</sup>

(註四六) エーベルヒは、官吏免稅により容易に一の特權外觀が生じ、其他の租稅義務者に反感を生ずるの心配ありと爲す。<sup>46)</sup>

## B 地方稅の免稅

(い) 其說——前記國稅免稅論の第三、第五、第六は此にも當るが、其は別とし其外に、(1) 國家

官吏は其任地を選擇する自由を有たぬのに、適々其指定された地方が割高の稅を取るときに、其官吏は然らざる官吏に比して不當に不利とせられることになるから、之を凡べて無稅とするのが公平だといはれ(註四七)、(2) 又地方團體は國家の官廳によりて其地方としての利益を受くるから、之が報償としても官吏に免稅するを至當とすともいはる(註四八)。(3) 更に或は官吏は屢々任地を變更する爲め其地方施設の利益を十分に享受することが出來ぬこともが免稅さるべき一理由とせらる(註四九)。

(註四七) ロッツは、官吏は其住處を自由に選ぶことが出來ぬ。頗る高き地方稅を有する場處への任命は、此地方稅特權なきときは、役人にとりて勤務所得の減縮を意味すといふことが理由とせらるといひ、チスカも、役人及士官は其住居を自由に選定するを得ぬ。之を其の指定されたる地方團體に置かなくてはならぬ理由から免稅せらる。高き稅率の存する地方に住しなくてはならぬこと、なつた所の役人にとりては、(稅を納むるとせば)此の如き強制に遇はぬ他の人に比して、嚴酷及不公平

45) Conrad, a. a. O. S. 27. Lotz, a. a. O. S. 269. Gruntzel, a. a. O. S. 31  
Jensen, l. c. p. 175.

46) Eheberg, a. a. O. S. 284.



が存すといふて居る。<sup>47)</sup>

(註四八) ロツツは、國家官廳所在の地方團體は、之からして特段なる利益を受ける。官吏への地方税特權は之に相應したものであるといふことが理由とせらるゝといふて居る。<sup>48)</sup>

(註四九) コンラードは、住處を自由に選定することが出來ず、之を屢々變更し隨ふて經費(地方の)の利益を十分に享受し能はざる國家官吏の俸給には、地方税に於ける適度な輕減が辯護せらるゝと爲す。<sup>49)</sup>

(ろ)其駁撃——1)併し第一に住所選擇の自由なきことは國家官吏に限つたことでなく、民吏商

工業者自由職業者にても或度までは同じである。其あるが故にて官吏のみに免税するは當を得ぬ(註五〇)。2)國家官廳により地方が有利となることはあり得るが、併し刑務所の如きものゝ設けられた爲めに却つて不利を受くることもあり得るし、其有利となる場合には恐らくは其設置の初めに當り、或種の納付金分擔金の如きものが地方團體から國家に納められて報償の濟んで居ることもあらうし、其の之なきだけにても、其地方の箇々の人から見ると必ずしも爲めに利益を受けぬ所であるのに、國家官吏を免税するとき、此等の官吏の其地方に入り來る爲めに地方團體をして費用を増さしめたる分までも、夫の地方内の利益を受けない人々に負はすことの不合理といふこともある(註五一)。3)官吏が屢々轉任させられる爲めに地方の利益の十分に受けられぬといふことはあり得るが、其の或地方に稍々永く止まることも少くなく、多少とも其地方の利益を受

47) Latz, a. a. O. S. 269. Tyszkä, Fw. 2 Aufl. S. 120—1.

48) Lotz, a. a. O. S. 269.

49) Conrad, a. a. O. S. 27.

けないといふことはない。彼等が其地方に地方費をかける原因を作つて居る(註五二)。之を閑却してはならない。彼等を免稅するは不正である(註五三)。

(註五〇) ロツツは、此不利は官吏が民吏と共に。而かも民吏には何處にも租稅特權が與へられないといひ、チスカも、其住處を隨意に定め得るは極少數人のみである。營業者及其他の入並に民吏も此點にて拘束せらるゝ。假令此事が必ずしも其んなに明白には現はれないけれども然りと爲す<sup>50)</sup>

(註五一) ロツツは、夫の説には誤解がある。例之、資本利子收得者、輸出關係者は各箇の地主家主營業主と同一度では測定すべき利益を、其地方に國家官廳のあることからして受けない。彼等は、必然に經費が官吏の來住の爲めに増加し而かも官吏が其負擔を十分に分たないときに、愈々多く地方稅を負はなくてはならぬといふて居る<sup>51)</sup>

(註五二) ロツツは、官吏特權の辯護理由は、地方團體の文化給付に關する官吏の要求が、地方團體に於ける租稅引上の原因の一を成し得ることを誤解す<sup>52)</sup>

(註五三) ワルカーは、士官の地方稅免除を大なる不正として説く<sup>53)</sup>

(二) 其課稅論——官吏といへども課稅さるべきは公平課稅上當然であり、財政收入上にも其課稅を得策と爲し、國民經濟上、官吏なるが故に免稅すべき理由もない。政治上又は租稅負擔上彼等の一の國民として一の地方民としての自覺を促すが爲めにも課稅を必要と爲す(註五四)。

(註五四) ワルカーは、官吏といへども國民として自覺なくてはならぬといふて居る<sup>54)</sup>。蓋し至言である。尙ほ前出註四五參照。

50) Lotz, a. a. O. S. 269. Tyska, a. a. O. S. 121.  
 51) Lotz, a. a. O. S. 269.  
 52) Lotz, a. a. O. S. 269.  
 53) Walcker, a. a. O. S. 28.  
 54) Walcker, a. a. O. S. 28.

## 結 論

以上要之、國家官吏の俸給に所得税を免するのは不當であり、國債利子免税も不當である。我邦では前者には課税して居るから其れだけにては宜しいが、後者免税の行はるだけは斷じて廢止しなければならぬ。此免税の爲めに生すべき利益といふても小さなものであり又皮相でもある。本當の國庫上の利益も國民經濟上の利益も、むしろ之が課税によりて得らるゝし、特に公平課税の根本の要求に於て之が課税を敢行しなければならぬ。之が課税の主義を定めた上に、結局、所得税に於ける綜合課税の徹底を計らなければならない。